



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 18471.002629/2008-79
Recurso nº 913.591 Voluntário
Acórdão nº **1803-01.113 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 23 de novembro de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente BP BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

DESPESAS COM DISTRIBUIÇÃO DE BRINDES. INDEDUTIBILIDADE.

A partir do ano calendário de 1996, as despesas com distribuição de brindes, independentemente de seu valor ou de sua eventual necessidade para o incremento da atividade econômica da empresa, são indedutíveis, para efeito de apuração do lucro real, nos termos preceituados pelo art. 13, inciso VII, da Lei nº 9.249/1995.

DESPESAS COM FESTA DE CONFRATERNIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. As despesas incorridas com a realização de confraternização, festas e almoços não se enquadram na definição de despesas necessárias estabelecida pela legislação tributária, o que implica considerá-las indedutíveis na apuração do lucro real, tendo em vista que não se enquadram na definição de despesas necessárias estabelecida pela legislação tributária, não sendo passíveis de exclusão da apuração do Lucro Real, conforme determina o artigo 299 do RIR/99 combinado com o artigo 13 da Lei nº 9.249/95.

DESPESAS COM PATROCÍNIO. DEDUTIBILIDADE.

São dedutíveis as despesas realizadas efetuadas com patrocínio em evento esportivo que tenha por objeto atividade correlata com a da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

DECORRÊNCIA.

A tributação reflexa é matéria consagrada na jurisprudência administrativa e amparada pela legislação de regência, devendo o entendimento adotado em relação aos respectivos Autos de Infração acompanharem o do principal em virtude da íntima relação de causa e efeito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 3ª Turma Especial da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por unanimidade de votos negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que acompanham o presente julgado.

Selene Ferreira de Moraes
Presidente
(Assinado Digitalmente)

Sérgio Luiz Bezerra Presta
Relator
(Assinado Digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walter Adolfo Maresch, Victor Humberto da Silva Maizman, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Sérgio Rodrigues Mendes, Meigan Sack Rodrigues, Selene Ferreira de Moraes.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto parte do relato do contido no Acórdão nº 12-29.336, exarado em 19/03/2010 pela 5ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro RJ:

“Versa o presente processo sobre lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), de R\$ 25.832,48 e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), de R\$ 15.499,48 e demais acréscimos legais.

2- A autuada foi objeto de fiscalização com base no mandado de procedimento fiscal (MPF) nº 0719000 2007 01739, expedido pela DEFIS/RJ.

3- Verificou a fiscalização, conforme termo de verificação (fls. 190/1) que:

3.1- os valores da conta contábil 3201020056, despesas de brindes, não foram adicionados ao lucro líquido do exercício;

3.2- os valores da conta contábil 3201020037, entretenimento de staff e patrocínio, não se tratam de despesas usuais ou normais do tipo de transações, operações ou atividades da empresa, sendo classificadas como despesas desnecessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

4. Em decorrência do que verificou, a Fiscalização lançou contra a interessada o IRPJ, cf. auto de infração de fls. 192/7 e, em decorrência, a CSLL, fls. 198 a 203.

5. Inconformada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 230 a 331 em que alega a tempestividade da peça de defesa e que os valores deduzidos pela

fiscalização estão devidamente comprovados por notas fiscais e informados no livro Razão, aduzindo ainda que:

5.1- as despesas lançadas como brindes e patrocínio decorrem de gastos incorridos com publicidade, divulgação de marcas e produtos da empresa, cuja dedução é permitida pelo artigo 366 do RIR/99;

5.2- as despesas de entretenimento de staff referem-se a gastos com a confraternização de funcionários, o que é admitido como necessário às relações humanas e sociais da empresa pela jurisprudência administrativa.

6. *Requer a interessada que sejam julgados improcedentes os lançamentos fiscais”.*

A 5ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro RJ, na sessão de 19/03/2010, ao analisar a peça impugnatória apresentada, proferiu o acórdão nº 12-29.336 entendendo *“por unanimidade de votos, (...), julgar procedente o lançamento efetuado e não dar provimento à impugnação da interessada, declarando devido o imposto de renda da pessoa jurídica (IRRPJ) no valor de R\$ 25.832,48 e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) de R\$ 15.499,48, acrescidos da multa de 75% e dos juros moratórios”,* sob argumentos assim ementados:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

Ementa: BRINDES. VEDACÃO

A contar de 01/01/1996 há a vedação expressa da dedutibilidade de brindes.

DESPESAS COM PATROCÍNIO E FESTA DE CONFRATERNIZAÇÃO INDEDUTIBILIDADE. As despesas incorridas com patrocínio e com a realização de confraternização, festas e almoços não se enquadram na definição de despesas necessárias estabelecida pela legislação tributária, o que implica considerá-las indedutíveis na apuração do lucro real. Assunto:

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2004

Ementa: DECORRÊNCIA. A tributação reflexa é matéria consagrada na jurisprudência administrativa e amparada pela legislação de regência, devendo o entendimento adotado em relação aos respectivos Autos de Infração acompanharem o do principal em virtude da íntima relação de causa e efeito.

Impugnação Improcedente”.

Cientificada da decisão de primeira instância em 14/03/2011 (AR fl. 343), a BP BRASIL LTDA, qualificada nos autos em epígrafe, inconformada com a decisão contida no acórdão nº 12-29.336, recorre (fls. 346 e segs) a este Conselho Administrativo de Recursos

Fiscais objetivando a reforma do julgado reiterando, basicamente, os argumentos da peça impugnativa.

Em síntese, é o relatório.

Voto

Conselheiro SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA

Em relação à tempestividade, encontramos nos autos copia do AR, às fls. 343 que a Recorrente tomou conhecimento da decisão de primeira instância em 14/03/2011, assim o prazo para interposição do Recurso Voluntário seria 13/04/2011. Ocorre que às fls. 434 encontramos o seguinte histórico fornecido pela EBCT:



CORREIOS

RM045647510BR - Histórico do Objeto

O horário não indica quando a situação ocorreu, mas sim quando os dados foram recebidos pelo sistema, exceto no caso do **SEDEX 10** e do **SEDEX Hoje**, em que ele representa o horário real da entrega.

Data	Local	Situação
14/04/2011 17:59	CDD BARRA DA TIJUCA - RIO DE JANEIRO/RJ	Entregue
14/04/2011 10:17	CDD BARRA DA TIJUCA - RIO DE JANEIRO/RJ	Saiu para entrega
13/04/2011 15:03	AC CASTELO - RIO DE JANEIRO/RJ	Postado

Isso demonstra que a ciência da decisão instrumentalizada através do Acórdão nº. 12-29.336, da 5ª Turma da DRJ/RJ, constante das fls. 334/340, aconteceu em 14/04/2011 e não em 14/03/2011, como consta no AR. Assim, observando o que determina os arts. 5º e 33 ambos do artigo 33 do Decreto nº. 70.235/1972 conheço a tempestividade do recurso voluntário apresentado, preenchendo os demais requisitos legais para sua admissibilidade, dele portanto tomo conhecimento.

Conforme consta do auto de infração lavrado em 17/09/2008, encontramos os seguintes valores:

Imposto de Renda Pessoa Jurídica	
Imposto	25.832,48
Juros de Mora	12.647,58
Multa	19.374,36
Valor do Crédito Apurado	57.854,42
Contribuição Social s/Lucro Líquido	
Contribuição	15.499,48
Juros de Mora	7.588,54
Multa	11.624,61
Valor do Crédito Apurado	34.712,63
Total	
Crédito tributário do processo em R\$	92.567,05

A questão dos autos trata da análise tributária sobre a possibilidade ou não da dedutibilidade na base de cálculo do IRPJ e da CSLL das despesas classificadas e contabilizadas pela Recorrente nas contas: “3201020037 Entretenimento - Staff BP”, “3201020057 Patrocínio” e “3201020056 Brindes” e como é sabido, para que uma despesa seja considerada dedutível não basta contratar e pagar. Além da imputação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

A base legal do Auto de Infração é: (i) para o lançamento de IRPJ, os artigos 299, inc. I, 251 e parágrafo único, 299 e 300 do RIR/99; e (ii) para o lançamento de CSLL, o art. 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, art. 19 da Lei nº 9.249/95, art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 6º da MP nº 1.858/99 e reedições. Aplicou-se, ainda, a multa de ofício no percentual de 75%, conforme determina o inc. I do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

O critério jurídico da exação repousa sobre a alegada indedutibilidade das despesas classificadas nas contas: “3201020037 Entretenimento - Staff BP”, “3201020057 Patrocínio” e “3201020056 Brindes”, por não serem consideradas como despesas necessárias para a atividade da Recorrente.

Tenho que me filiar à decisão do auditor fiscal e a da 5ª Turma da DRJ/RJI, pois segundo determina o artigo 299 do RIR/99 é inadmissível a dedutibilidade das despesas classificadas nas contas: “3201020037 Entretenimento - Staff BP”, “3201020057 Patrocínio” e “3201020056 Brindes”, quer porque ditas despesas não se relacionariam diretamente com a atividade da Recorrente.

Por conta dessa posição, entendo que a “*quaestio juris*” é bastante singela e de simples desfecho, tendo em vista que cabe a essa Turma Especial identificar se as despesas classificadas nas contas: “3201020037 Entretenimento - Staff BP”, “3201020057 Patrocínio” e “3201020056 Brindes” objeto de glosa pela fiscalização são ou não são dedutíveis na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Isto é, se as referidas despesas classificadas nas contas: “3201020037 Entretenimento - Staff BP”, “3201020057 Patrocínio” e “3201020056 Brindes” atendem ou não aos pressupostos e parâmetros legais fixados em lei de molde a justificar sua dedução da base de cálculo de tributos e contribuições federais.

Para o deslinde da questão no âmbito do PAF, tenho por função de ofício ter em conta, de um lado, os pressupostos legais fixados em lei e àqueles insertos no RIR/99, que disciplinam a matéria e, de outro, o exame das circunstâncias fáticas do caso concreto.

E, vejo que se faz necessário registrar que a autoridade lançadora não impugnou a natureza das despesas, tendo-as glosado apenas por entender que não foi comprovada a efetiva prestação dos serviços.

Diante disso, por ocasião do exame das despesas classificadas nas contas: “3201020037 Entretenimento - Staff BP”, “3201020057 Patrocínio” e “3201020056 Brindes”,

devidamente escrituradas e apoiadas em documentação hábil, e mais, tendo sido devidamente comprovada a efetividade dos pagamentos as empresas beneficiadas, como é o caso dos presentes autos, coube à fiscalização a prova de que referidos dispêndios não seriam dedutíveis, seja pelo fato da usualidade ou necessidade à manutenção da fonte produtora, seja pela idoneidade dos documentos.

Até porque, com o advento da Lei nº 8.981/95, houve uma restrição drástica das chamadas “despesas dedutíveis”; por conta desta restrição, e tomando por base a natureza positiva do direito brasileiro, principalmente o direito tributário, caso a legislação tributária não preveja como despesa operacional as despesas classificadas nas contas: “3201020037 Entretenimento - Staff BP”, “3201020057 Patrocínio” e “3201020056 Brindes” como despesas passíveis de dedução, cabe a esse julgador analisar se as mesmas mantêm a natureza jurídica de despesas operacionais.

As despesas operacionais dedutíveis sempre foram, segundo o regime da legislação pátria, aquelas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora de receitas. No mesmo sentido, o Parecer Normativo CST nº 32/81 já definia como despesa necessária aquele gasto essencial a **qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades que estejam vinculadas às fontes produtoras do rendimento**, conceito que vige até os dias de hoje.

Nesse sentido, aliás, posiciona-se a unanimidade da jurisprudência administrativa, entendendo, sem qualquer divergência, que *“Somente são admissíveis como dedutíveis despesas que, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, apresentarem-se com a devida comprovação, com documentos hábeis e idôneos e que sejam necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora”* (1º Conselho de Contribuinte/ 4ª Câmara/ ACÓRDÃO 104-23.393 em 07/08/2008).

É, portanto, mediante o exame minudente de cada caso concreto, que se alcançará a solução verdadeiramente justa para cada hipótese, ainda que um exame perfunctório possa indicar solução diversa. Apenas a título de exemplo, colaciono dois acórdãos paradigmáticos, cujas ementas dispõem:

“IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – DESPESA DEDUTÍVEL – GRATIFICAÇÃO A FUNCIONÁRIOS – COMPRA DE CHESTER EM ÉPOCA DE NATAL E PÁSCOA – Considera-se dedutível a despesa de compra de chester para a gratificação a funcionários em épocas festivas. Recurso parcialmente provido.” (processo nº 10925.000385/97-61, Recurso nº 118.551, Acórdão nº 108-05567, 8ª Câmara do Antigo 1º Conselho de Contribuintes, Relator Conselheiro José Henrique Longo, julgamento em 23.02.1999).

“(…) DESPESAS COM PASSAGEM DE CRUZEIRO MARÍTIMO, DEBITADO À CONTA DE VIAGENS E REPRESENTAÇÕES – Convenção Nacional de Revendedores Volkswagen realizada em cruzeiro marítimo. Objetivo comercial

não desnaturado pelo requinte e luxo do navio utilizado no cruzeiro. Usualidade, normalidade e necessidade evidentes. Glosa afastada (...).” (Processo nº 10845.004542/98-88, Recurso nº 138.139, Acórdão nº 105.14862, 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Relator Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt, julgamento em 01.12.2004).

A individualidade de cada pessoa jurídica enquanto sujeito passivo do IRPJ da CSLL, ou o princípio da entidade em nada afetam este raciocínio, na medida em que o que se impõe verificar, para fins tributários, é a “necessidade da despesa” não para o grupo econômico integralmente considerado, mas para a própria empresa que singularmente nela incorreu, ou seja, para a empresa que arcou com o ônus efetivo do pagamento.

Trata-se, como se sabe, de uma relação de pertinência. Ou a Recorrente incorreu em liberalidade e arcou com despesa estranha ao se ramo de atividade ou, ao contrário, a despesa é necessária porque guarda relação direta com a atividade e a produção da sua fonte de riqueza.

Ricardo Mariz de Oliveira, em magistral lição, ensina que: “na abordagem do art. 47 [da Lei nº 9.506/64] deve-se sempre ter em mente que originalmente **todas as despesas relacionadas às atividades da empresa ou à manutenção de sua fonte produtora têm vocação para serem deduzidas** da base de cálculo do IRPJ, somente se cuidando de acrescentar a ela as despesas para as quais algum dispositivo legal imponha uma exceção à regra de dedutibilidade das despesas, admitindo-se nestas todas as que concorram para a atividade empresarial e para a produção do lucro a ser tributado, e isto **se deve aferir objetivamente, e não por critérios de julgamento pessoal.**” (in “Fundamentos do Imposto de Renda”, São Paulo, Quartier Latin, 2008. p.691).

Mas, entendo que tal afirmação não se aplica ao caso concreto, a afirmação genérica contida na ementa da decisão impugnada de que seria “*Cabível a glosa de despesas assumidas por outra pessoa jurídica*”, visto que, ela nem sempre é verdadeira, principalmente se olharmos para as despesas classificadas nas contas: “3201020037 Entretenimento - Staff BP”, “3201020057 Patrocínio” e “3201020056 Brindes”.

A Receita Federal do Brasil considera como despesas operacionais as não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. O fundamento inclusive da fiscalização que levou à glosa da despesa está no conceito de que “*as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, entendendo-se como necessárias as pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa*” (RIR/1999, art. 299 e seus §§ e PN CST no 32, de 1981).

Ao se depararmos com o disposto no artigo 299 do RIR/99 e também no artigo 13 da Lei nº 9.249/95, fica patente a definição de despesas operacionais para fins de apuração do lucro real, considerando-as como necessárias e passíveis de dedução as pagas ou

incorridas na realização de transações ou operações praticadas em razão da atividade da empresa, utilizando-se critérios bem restritivos:

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º)

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III – de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VI – das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII – das despesas com brindes.

§ 1º Admitir-se-ão como dedutíveis as despesas com alimentação fornecida pela pessoa jurídica, indistintamente, a todos os seus empregados.

§ 2º Poderão ser deduzidas as seguintes doações:

I – as de que trata a Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991;

II – as efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, até o limite de um e meio por cento do lucro operacional, antes de computada a sua dedução e a de que trata o inciso seguinte;

III – as doações, até o limite de dois por cento do lucro operacional da pessoa jurídica, antes de computada a sua dedução, efetuadas a entidades civis, legalmente constituídas no Brasil, sem fins lucrativos, que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora, e respectivos dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observadas as seguintes regras:

a) as doações, quando em dinheiro, serão feitas mediante crédito em conta corrente bancária diretamente em nome da entidade beneficiária;

b) a pessoa jurídica doadora manterá em arquivo, à disposição da fiscalização, declaração, segundo modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal, fornecida pela entidade beneficiária, em que esta se compromete a aplicar integralmente os recursos recebidos na realização de seus objetivos sociais, com identificação da pessoa física responsável pelo seu cumprimento, e a não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto;

c) a entidade civil beneficiária deverá ser reconhecida de utilidade pública por ato formal de órgão competente da União”.

Da análise das despesas classificadas nas contas: “3201020037 Entretenimento - Staff BP”, “3201020057 Patrocínio” e “3201020056 Brindes”, constata-se que os trabalhos da fiscalização resumiram-se tão-somente na glosa de despesas que existiram, mas que não poderem ser utilizadas para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme pode ser visto abaixo:

a) conta: “3201020037 Entretenimento - Staff BP” – Constatam ali despesas de confraternizações diversas;

b) Conta “3201020057 Patrocínio” – Constatam despesas de patrocínio de campeonato de golfe, quando a empresa tem como atividade a prospecção de petróleo e mesmo a Recorrente tendo, entre os anos de 1999 e 2005 ter operado dois blocos de águas profundas na Bacia da Foz do Amazonas (BFZ-2 e BMFZA-1), perfurando três poços a cerca de 500 km ao norte de

Belém do Pará, tais atividades não tornam como dedutíveis o patrocínio do torneio interestadual de golfe realizado nos dias 13 e 15 de agosto de 2004, no Castanhal Golf Club, fls. 186; e, por fim,

c) Conta “3201020056 Brindes” – vedado expressamente pela legislação.

Nesse sentido, cabe destacar a lição que se extrai do Acórdão nº. 107-06.869, proferido pela 7ª Câmara do Antigo 1º Conselho de Contribuintes, que teve como relator o Conselheiro Neycir de Almeida:

“GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS ESCRITURADOS INDEDUTIBILIDADE X REDUÇÃO INDEVIDA DE LUCRO

Observa-se uma certa confusão entre despesas/custos dedutíveis ou indedutíveis, e despesas ou custos que reduzem, indevidamente, o lucro líquido do exercício.

Objetiva este trabalho lançar luzes e abrir um amplo debate acerca de importante e sempre presente tema de auditoria fiscal.

I – DA INDEDUTIBILIDADE DOS GASTOS

Os gastos dedutíveis ou indedutíveis necessitam de uma premissa básica para que se configurem: que os bens e serviços tenham sido contraprestados. Portanto quando se aborda a tipificação - dedutibilidade ou indedutibilidade -, não se está sequer colocando em dúvida a entrada de mercadorias ou a efetiva prestação de serviços. Esta é variável exógena, vale dizer, fora de quaisquer apreciações. Resulta, pois, que a análise ou auditoria deve-se voltar para outros quatro aspectos basilares:

01 – se os documentos que embasam a operação, em sendo hábeis, inábeis ou idôneos, expressam, com minudência, os bens ou serviços adquiridos; se, frente a serviços técnicos, são aqueles documentos acompanhados de contratos e relatórios profissionais exaustivos e conclusivos, inclusive nominando os profissionais, suas qualificações e forma de vínculos destes com a empresa prestadora de serviços;

02 – se os bens e serviços - objeto das aquisições, em sendo necessários, normais ou usuais, guardam, por isso mesmo, correlação com a fonte produtora dos rendimentos;

03 – se os gastos estão conformados aos limites qualitativos e quantitativos determinados pela legislação do imposto sobre a renda/PJ., a exemplo das multas indedutíveis, e os limites individual, colegial etc. das gratificações; e

04 – se houve a correta escrituração (máxime no LALUR) das respectivas despesas e dos reais montantes dos gastos indedutíveis consagrados na literatura fiscal.

Portanto esses são os únicos requisitos, ou postulados básicos exigíveis para se apreciar a pertinência ou não da dedutibilidade de uma despesa ou custo no âmbito da legislação do Imposto sobre a Renda.

Impugnada a operação por ofensa a um dos quatros itens antes elencados, há de se adicionar o seu montante ao lucro real, mantendo-se, entretanto, o resultado contábil de forma incólume.

Primeira vertente: se os documentos que lastreiam as operações são inábeis ou inidôneos, não há que se impugnar, num primeiro momento, a dedutibilidade dos valores que neles se encerram. Vale dizer: a impertinência documental ou a falsidade material há de se curvar à preexistente contraprestação dos bens e serviços, notadamente após a sua ratificação pela edição da Lei n.º 9.430/96, art. 82 e parágrafo único.

Art.82 – Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único: O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização de serviços.

Apenas à guisa de se evitar quaisquer desencontros quanto ao entendimento da matéria aqui versada, entende-se por documento hábil, para os fins em debate, aquele que, revestido de autenticidade e forma legalmente própria, não confere à operação certeza jurídica. É o caso, por exemplo, de tickets de caixa registradora, nota fiscal da série "D", contratos genéricos de prestação de serviços e, principalmente, sem que haja descrição razoável dos bens adquiridos, ou com descrição meramente abrangente – não-pontual etc. Inábil, os que não reúnem os requisitos formais determinados pela lei estadual regente do ICMS, pela lei municipal (ISS), ou pela legislação do IPI, a exemplo dos recibos ou dos denominados "orçamentos". Já o documento inidôneo ou apócrifo é timbrado pela falsidade material. Consigna-se que a simples constatação da falsidade material não retira da operação o caráter da dedutibilidade para fins do IR., reitera-se.

Em face do que aqui fora assentado, a única matéria tributária factível, nessa fase, será a do IRPJ, mormente porque, no regime de competência, ao contrário do que assinala o artigo já coligido da Lei n.º 9.430/96, a prova do pagamento da obrigação é despcienda. Esclareça-se, também, que a C.S.S.L. não é devida, tendo em vista que não há disposição legal para se exigir tal prestação quando se está diante de indedutibilidade de despesa na ótica do IRPJ. A indedutibilidade atinge tão-somente o lucro real – não o lucro líquido, que subsiste incólume.

Infere-se, pois, a teor do segundo pilar de sustentação das hipóteses elencadas, que a exigência do IRPJ (por indedutibilidade) pode advir da confirmação da inabilidade do documento quanto a ausência de expressão completa do seu conteúdo ou da operação de compra de entes ingressados - frise-se -, que não se compadecem – tanto pelo seu valor quanto pela sua natureza -, aos objetivos sociais da contribuinte. Nunca em função estrita da inidoneidade ou inabilidade documental – da sua ilegalidade material.

A multa aplicável de ofício será sempre de 75%.

Um dos exemplos limites de despesa dedutível e que robustamente sintetiza o que tudo mais fora descrito é quando o Fisco prova que o fornecedor de fato, em sendo uma pessoa física, utiliza-se de nota fiscal de pessoa jurídica inativa, inapta, encerrada, ou até mesmo de sociedade inexistente. Uma outra modalidade na mesma direção e que deve merecer o mesmo tratamento ocorre quando uma pessoa jurídica se utiliza, pelas mais variadas razões, de nota fiscal de outra empresa com atividade congênere ou não para lastrear a venda efetiva de seus produtos ou de prestação de seus serviços (contrafação). Ou, numa outra hipótese materialmente falsa ao se constatar que o veículo probante fora impresso na clandestinidade, sem autorização do órgão competente.

Aqui, mais uma vez se impõe o seguinte exercício: como houve a necessária contraprestação (por ser um imperativo), nada há que se tributar na empresa adquirente, ratificando-se, dessarte, a veracidade da operação.

Dessa forma sempre restará incompatível ou insubsistente a capitulação da infração ao abrigo do art. 242 do RIR/94 (art. 299 do RIR/99), quando calcada meramente na constatação de documentos pervertidos e com multa majorada de 150%.

Contrário senso, a existência de documentos com grande carga de ilegalidade poderá exhibir indícios voltados para outros ilícitos, a exemplo daqueles que reduzem indevidamente o lucro líquido do exercício e, com toda a certeza, aqueles caracterizados pela omissão de receita havida na empresa ou pessoa física emitente dos documentos impertinentes.

Sintetizando:

- a) - O aspecto formal do documentário é desprezível;*
- b) - a necessidade, a usualidade e normalidade devem estar presentes, cumulativamente, nas operações;*
- c) - os documentos fiscais devem explicitar, com clareza e extensão, os bens e serviços prestados;*

d) - os serviços profissionais (de advogados, economistas, de engenharia etc.) devem ser acompanhados de relatórios técnicos, com indicação da qualificação profissional dos envolvidos na prestação de serviços;

e) - a exigência recairá tão-somente no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), não atingindo a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.), por falta de permissivo legal;

f) - no regime de competência a prova do pagamento é desnecessária; e

g) - a multa de ofício aplicável será sempre de 75% (setenta e cinco por cento).

II - DA REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO

Se o Fisco ultrapassar aquela primeira fase, ou fazê-la por depender de outra para caracterizar a fraude presumível, poderá perseguir um desiderato a mais: se o bem ou o serviço sob discussão ingressou ou fora prestado, respectivamente no estabelecimento e ao seu demandador. Nesse ponto importa classificar-se o veículo probante ou documental quanto a sua aptidão ou autenticidade, meramente para se apontar a quem é destinado o ônus da prova. Se restar provada a co-participação do adquirente na implementação da fraude, até mesmo por um conjunto numeroso de indícios diligentemente havidos (reunir elementos indiciários de tal monta, de forma que a empresa não consiga sequer justificar, na mais tênue possibilidade, como indenês ao tributo as operações), o ônus probante estará a cargo da empresa sob auditoria.

Dispensável, entretanto, a comprovação da liquidação da presumível dívida, tendo em vista que até essa fase o regime que consagra tais dispêndios - para efeitos tributários -, é o de competência (despesa/custo incorrido). Na hipótese de bens contabilizáveis no ativo circulante (estoque) da empresa, o demonstrativo deverá exhibir, com todas as luzes, a internação dos entes adquiridos nesta conta. Se se tratar de prestação de serviços ou de despesas (diretamente levadas a débito da conta de resultados do exercício), aí a prova do adimplemento da obrigação extrapola não-só os objetivos tributários, como se transforma em robusto aspecto adicional para se aferir a autenticidade do evento.

Como já se expôs, se o documento for hábil, ou o conjunto de indícios for frágil, recairá sobre o Fisco o ônus de provar a aludida contraprestação impugnada; se o documento estiver tingido pela inidoneidade, com prova ou veementes indícios de participação dolosa do adquirente, ainda que os elementos probantes tenham aparência verossímil, tal ônus se quedará curvo à competência estrita daquele que lhe deu causa. Infere-se que, no caso de documento inábil, a prova será da indelegável competência da auditada.

Não-demonstrada a contraprestação, estar-se-á diante de requisição fiscal – não causada pela indedutibilidade dos gastos -, mas por redução indevida e escusa do lucro líquido do período.

Infirmada ou desnudada a operação, a exigência recairá não só sobre o tributo IRPJ subtraído, com arrimo no art. 24, §1º da Lei n.º 9.249/95, consubstanciado na IN/SRF n.º 11/96, art. 3.º, c/c o art. 63, como também sobre a Contribuição Social sobre o Lucro – ambos penalizáveis com multa majorada de 150% (cento e cinquenta por cento). Nessa fase todos os documentos, bem assim as operações restarão caracterizados como inidôneos – materiais e ideológicos.

Uma segunda vertente plausível de ocorrência exige que a contraprestação esteja escriturada no montante exato contratado, pois, se menor, estar-se-á em correspondência com outro ilícito concorrente ou supletivo denominado de despesas ou custos não-escriturados, passível de exigência do Imposto sobre a Renda com fulcro em omissão de receita (RIR/99, art. 281); se houver a prova do efetivo dispêndio, também com incidência da tributação na fonte, conforme art. 44 da Lei n.º 8.541/92 ou Pagamento a Beneficiário Não-Identificado.

O próximo passo, compulsório, impõe ao Fisco, após uma oportuna e saudável intimação ao contribuinte (objetivando-se um ente a mais de confronto), o levantamento do dispêndio havido (registrado ou não), e as respectivas datas ocorrentes dos respectivos potenciais desembolsos. Tal iniciativa, quando escriturados os já citados gastos, deve ser do Fisco, tendo em vista que o fato gerador da obrigação reflexa (I.R.R.F.) ocorre na data do efetivo cumprimento ou da efetiva liquidação/desembolso da pseudo obrigação. A inexatidão quanto às datas e valores disponíveis nos assentamentos contábeis da contribuinte terá o condão de macular, por inválido, o respectivo lançamento fiscal. Ademais, na outra ponta, não é de todo descartável que haja inadimplência (ou não-desembolso) – fato que confluirá para nenhuma imposição tributária a título de I.R.R.F. (até o advento da Lei n.º 9.249/95) ou de Pagamento a Beneficiário Não-Identificado, com âncora no art. 61 e §§ da Lei n.º 8.981/95 (RIR/99, art. 674).

Sintetizando:

- a) -O aspecto formal é fator importantíssimo para se caracterizar o ônus probante, ou deflagrar uma investigação mais direcionada objetivando reunir mais elementos, ainda que indiciários, para inversão do respectivo ônus;*
- b) - a prova do pagamento ou da liquidação do débito é da competência do Fisco; se ocorrente, impõe-se a exigência do I.R.R.F., com supedâneo no art. 44 da Lei n.º 8.541/92, até o ano-calendário de 1994; e a teor de Pagamentos a Beneficiários Não-Identificados, com reajustamento do respectivo rendimento, a partir do ano-calendário de 1995;*
- c) - a exigência recairá no tributo devido pelas pessoas jurídicas (I.R.P.J.), atingindo, similarmente, a Contribuição Social sobre o Lucro (C.S.S.L.); e*
- d) - a multa de ofício aplicável sempre será majorada, com alíquota de 150%”.*

Processo nº 18471.002629/2008-79
Acórdão n.º **1803-01.113**

S1-TE03
Fl. 480

Diante do exposto, observando tudo que consta nos autos (principalmente os cardápios das confraternizações que não apresentam nenhuma relação com a atividade fim da Recorrente) e pela natureza das despesas classificadas nas contas: “3201020037 Entretenimento - Staff BP”, “3201020057 Patrocínio” e “3201020056 Brindes”, que, nitidamente, possuem o caráter de liberalidade por não possuírem a menor relação com a atividade de prospecção de petróleo.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao Recurso para manter, integralmente, a glosa efetivada pela fiscalização e ratificadas pelo Acórdão 12-29.336, da 5ª Turma da DRJ/RJI, fls. 334/340.

Sérgio Luiz Bezerra Presta
Relator

Assinado Digitalmente